

AGENZIA PER LE ONLUS

ATTO DI INDIRIZZO

ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. *a*) del D.P.C.M. 21 marzo 2001,
n. 329

in relazione alle partecipazioni di controllo detenute da Onlus in enti societari
aventi la qualifica di impresa sociale ex D.Lgs. 155/06

Approvato dal Consiglio nella seduta del 24 marzo 2011

Visti:

l'articolo 3, commi 186, 187, 188, 189 della legge 23 dicembre 1996, n. 662, recante delega al Governo per l'emanazione di uno o più decreti legislativi per il riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale;

l'articolo 3, comma 190 della legge 23 dicembre 1996, n. 662 che prevede la costituzione di un organismo di controllo da istituirsi con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta dei Ministri delle finanze, del lavoro e della previdenza sociale e per la solidarietà sociale;

l'articolo 3, comma 191 della legge 23 dicembre 1996, n. 662 il quale dispone che l'organismo di controllo opera sotto la vigilanza del Presidente del Consiglio dei ministri e del Ministro delle finanze e garantisce, anche con emissione di pareri obbligatori e vincolanti, l'uniforme applicazione della normativa sui requisiti soggettivi e sull'ambito di operatività rilevante per gli enti di cui ai commi 186 e 188; che lo stesso è, altresì, investito dei più ampi poteri di indirizzo, promozione ed ispezione per la corretta osservanza della disciplina legislativa e regolamentare in materia di terzo settore e che può formulare proposte di modifica della normativa vigente;

l'articolo 1 del D.P.C.M. 26 settembre 2000 che istituisce l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale quale organismo di controllo degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale;

Visto, in particolare:

l'articolo 3, comma 1, del D.P.C.M. 21 marzo 2001, n. 329 che prevede, tra le attribuzioni dell'Agenzia per le Onlus, l'esercizio di poteri di indirizzo nell'ambito della normativa vigente, il compito di segnalare alle autorità competenti, formulando proposte di indirizzo ed interpretazione, i casi nei quali norme di legge o di regolamento determinano distorsioni nell'attività delle organizzazioni, del terzo settore e degli enti e la collaborazione per

l'uniforme applicazione delle norme tributarie attraverso la formulazione, al Ministero delle finanze, di proposte su fattispecie concrete o astratte riguardanti il regime fiscale delle organizzazioni, terzo settore ed enti;

Rilevato che:

l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione del 30 giugno 2005 n. 83/E, ha precisato che non è consentita alle ONLUS la detenzione di partecipazioni in società di capitali che consentano alla medesima di assumere funzioni di coordinamento e direzione della società partecipata, configurandosi in tal caso lo svolgimento di un'attività non consentita alle ONLUS, ai sensi dell'art. 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460;

il D.Lgs. 155/06 ha introdotto la possibilità per gli enti societari di acquisire la qualifica di impresa sociale;

l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare del 31 ottobre 2007 n. 59 nel richiamare l'interpretazione espressa nella citata risoluzione fa riferimento agli enti societari senza distinguere quelli aventi qualifica di impresa sociale ai sensi del citato decreto;

nell'ambito del Tavolo Tecnico istituito tra l'Agenzia per le Onlus e l'Agenzia delle Entrate è emerso che entrambe le Amministrazioni concordano nell'ammettere la detenzione, da parte di una Onlus, di partecipazioni anche maggioritarie o totalitarie in società commerciali aventi la qualifica di impresa sociale ai sensi del D.Lgs. 155/2006;

Dato atto che

quanto sopra precisato risulta dal verbale dell'incontro del Tavolo Tecnico svoltosi il 17 maggio 2010;

tutto quanto premesso

l'Agenzia per le Onlus ritiene opportuno adottare il seguente Atto di Indirizzo:

LE PARTECIPAZIONE DI CONTROLLO DETENUTE DA ONLUS IN ENTI SOCIETARI AVENTI LA QUALIFICA DI IMPRESA SOCIALE EX D.LGS. 155/06

L' Agenzia delle Entrate, nella risoluzione 83/E/05, ha precisato che è consentita la detenzione di partecipazioni in società di capitali alle ONLUS, a condizione che il possesso di titoli o quote, in considerazione dell'entità della partecipazione e del ruolo effettivamente svolto nella società partecipata, si sostanzia in una gestione statico-conservativa del patrimonio, realizzando un impiego delle risorse patrimoniali finalizzato alla percezione di utili da destinare al raggiungimento degli scopi istituzionali. Al contrario, qualora la ONLUS mediante la partecipazione assuma funzioni di coordinamento e direzione della società partecipata, esercitando un'influenza dominante ed incidendo in modo determinante sulle scelte operative degli organi della società stessa, si configura lo svolgimento di un'attività non consentita alle ONLUS, ai sensi dell'art. 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460.

Quanto sopra vale anche nell'ipotesi in cui la società partecipata svolga attività analoghe a quelle istituzionali.

L'interpretazione espressa nella citata risoluzione è stata richiamata in una successiva circolare (n. 59 del 31 ottobre 2007) nella quale è stato ulteriormente precisato che *“risulta inconciliabile con la natura di Onlus un rilevante potere di gestione nella società partecipata tale che l'attività di quest'ultima possa considerarsi ad essa sostanzialmente riferibile”*.

Da quanto sopra si evince che, a parere dell'Amministrazione Finanziaria, la detenzione di una partecipazione che consenta alla Onlus di assumere il ruolo di controllante si pone in contrasto con quanto disposto dall'art. 10, comma 1, lett. c), del D.Lgs. 460/97 che vieta agli enti in esame di svolgere attività diverse da quelle istituzionali, tassativamente elencate alla lett. b) della stessa norma, e da quelle ad esse direttamente connesse od accessorie.

L'esercizio del controllo, quindi, secondo la citata impostazione, si tradurrebbe nello svolgimento di un'attività vietata oltretutto nel rendere riferibile alla Onlus l'attività della società partecipata.

La posizione espressa dalla scrivente Agenzia, in merito alla possibilità di una Onlus di detenere partecipazioni societarie, anche di controllo, si differenzia sensibilmente da quella

contenuta nei provvedimenti dell'Amministrazione Finanziaria sopra riportati. A tal proposito si richiama l'atto di indirizzo 15 marzo 2005 e le argomentazioni svolte nei pareri preventivi alla cancellazione ex art. 4, comma 2, D.P.C.M. 329/01 riguardanti il legittimo godimento della qualifica di Onlus da parte di enti soci unici di una s.r.l.¹

Sebbene, a parere di questa Agenzia, non possa considerarsi elusiva in sé la detenzione di partecipazioni di controllo da parte di una Onlus in enti societari, non conseguendo alla medesima l'automatica violazione, nemmeno indiretta, dei vincoli di cui al D.Lgs. 460/97, ciò non esclude tuttavia che, in linea di principio, dall'analisi di singole fattispecie possano riscontrarsi comportamenti illegittimi posti in essere dall'organizzazione Onlus anche per il tramite della società partecipata. Ragioni di attenzione e cautela, quindi, diventano obbligatorie in tale delicato contesto ed impongono un'attenta valutazione con specifico riferimento ai singoli casi concreti.

Premesso quanto sopra, con il presente atto di indirizzo non si intendono analizzare i presupposti che legittimano, in via generale, la detenzione da parte di una Onlus, di partecipazioni di controllo in società di capitali, ma valutare se le ragioni di cautela che hanno condotto l'Amministrazione Finanziaria a ritenere precluso alle Onlus il possesso di tali partecipazioni possano valere anche nell'ipotesi in cui le società acquisiscono la qualifica di impresa sociale ai sensi del D.Lgs. 155/06.

Trattandosi, infatti, di una figura introdotta nel nostro ordinamento successivamente alla risoluzione 83/E/05, si ritiene che non siano automaticamente estensibili alla medesima le considerazioni contenute nel provvedimento citato né quelle riportate nella successiva circolare la quale si limita, in sostanza, a richiamare il precedente atto.

Ai sensi dell'art. 1 del D.Lgs. 155/06, possono conseguire la qualifica di impresa sociale "*le organizzazioni private, ivi compresi gli enti di cui al libro V del codice civile, che esercitano in via stabile e principale un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale*".

¹ Delibere n. 752 e 753 del 28 novembre 2006, pubblicate sul Bollettino 2006 - parte IV.

La novità introdotta da questa disposizione consiste non solo nell'aver previsto esplicitamente la possibilità per associazioni e fondazioni di svolgere un'attività istituzionale di carattere commerciale² ma anche quella di aver consentito a soggetti aventi natura societaria e, quindi, tipicamente connotati dallo svolgimento di un'attività lucrativa, di perseguire il solo lucro oggettivo precludendo ai medesimi quello soggettivo.

Possono dunque acquisire la qualifica in parola oltre agli enti di cui al Libro I del Codice Civile (associazioni riconosciute e non, fondazioni e comitati) anche gli enti del Libro V tra cui le società di capitali, purché in possesso di specifici requisiti individuati dalla Legge.

Tra questi preme evidenziare l'obbligo di operare in uno dei settori di attività indicati nell'art. 2 ovvero di finalizzare l'attività di impresa al reinserimento lavorativo di soggetti svantaggiati, di destinare gli utili e gli avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio con il divieto quindi di distribuirli, anche indirettamente e di devolvere a favore organizzazioni non lucrative di utilità sociale, associazioni, comitati, fondazioni ed enti ecclesiastici.

Da quanto sopra, quindi, risulta evidente che le società di capitali aventi qualifica di impresa sociale pur richiamandosi alla disciplina specifica libro V, titolo V, del codice civile sono sottoposte a rigidi vincoli che fanno rientrare questi soggetti nell'alveo degli enti non lucrativi.

I vincoli a cui devono soggiacere gli enti societari aventi qualifica di impresa sociale, a parere della scrivente, rendono, quindi, la detenzione, nei medesimi soggetti, di partecipazioni di controllo da parte di una Onlus, priva delle criticità che sottendono invece alla interpretazione prudentiale espressa dall'Agenzia delle Entrate nei provvedimenti citati.

I requisiti, infatti, che il Legislatore ha dettato sia per il legittimo godimento della qualifica di Onlus, sia di quella di impresa sociale possono essere ritenuti idonei a fornire adeguate garanzie atte ad evitare eventuali comportamenti elusivi.

² "In particolare, com'è noto, l'articolo 2249² c.c. individua un *numerus clausus* di forme societarie per l'esercizio di un'attività commerciale, rinviando tassativamente ai tipi regolati nei Capi III e seguenti del Titolo V. In realtà, nel corso degli anni, alcune disposizioni, in particolare di natura fiscale, hanno consentito anche ad associazioni e fondazioni l'esercizio di attività commerciali, sia pure entro precisi limiti quanto ai destinatari e quanto al volume delle attività in relazione a quelle complessive del soggetto. Ci si riferisce, in particolare, alle nozioni di marginalità delle attività economiche, richiesta per le organizzazioni di volontariato dalla legge n. 266 del 1991, o a quelle di occasionalità, complementarità, svantaggio, diretta connessione, richieste invece per gli enti non commerciali e le ONLUS dal d. lgs. n. 460 del 1997." (Relazione di accompagnamento dello Schema di decreto legislativo recante: "Disciplina dell'impresa sociale, a norma della legge 13 giugno 2005, n. 118", presentata al Consiglio dei Ministri nella seduta del 2.12.2005)

A tal proposito si rileva, inoltre, che l'art. 4 del D.Lgs. 155/06 parla espressamente di gruppo di imprese sociali ed esclude che in esso possano assumere il ruolo di società controllante le imprese private con finalità lucrative e le amministrazioni pubbliche. Il controllo, invece, potrà essere detenuto da un ente caratterizzato quindi dalle medesime finalità non lucrative del soggetto partecipato. Non si ritiene che nulla osti al fatto che tale ente possa rivestire legittimamente la qualifica fiscale di Onlus.

In questo caso la Onlus, anche per il tramite dell'impresa sociale controllata, realizzerà la propria *mission* istituzionale, senza rischio di elusioni, potendo creare una pluralità di soggetti che, pur con le diverse caratteristiche loro proprie, perseguono un unico fine che è quello della solidarietà sociale, non potendo la partecipazione nell'impresa sociale fornire utili alla partecipante.